

IMPOSTE SUL REDDITO

Proprietario-comodante o comodatario: chi dichiara il canone?

di **Enrico Ferra**

Con un'interessante pronuncia contenuta nella [sentenza n. 7988/2016](#) la [Commissione Tributaria Provinciale di Milano](#) scardina l'acquisito principio normativo di cui all'articolo 26 del Tuir in materia di tassazione dei redditi fondiari percepiti da un soggetto diverso dal titolare della proprietà.

Si ricorda che in base all'[articolo 26, comma 1, del Tuir](#) *“I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che **possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale** [...]”*.

Tale disposizione lascia pochi dubbi dal punto di vista pratico: i redditi derivanti dallo “sfruttamento” dei beni immobili devono essere attribuiti ai possessori dei beni in quanto tali e ciò indipendentemente dalla percezione. Molte perplessità emergono, tuttavia, dal punto di vista giuridico in alcuni particolari casi in cui non sia riscontrabile una coincidenza tra il **titolare del diritto reale** ed il **titolare della fonte di reddito**: non si ravvisa l'esistenza di un reddito in capo al titolare del diritto reale o addirittura il momento di effettiva realizzazione del presupposto d'imposta. In tali casi, non si può non notare un contrasto di tale principio sia con il presupposto stesso dell'Irpef sia con il principio di capacità contributiva di cui all'[articolo 53 della Costituzione](#).

Il caso esaminato dai giudici milanesi è abbastanza classico: si tratta di due beni immobili che il ricorrente aveva concesso in comodato al figlio, il quale, a sua volta, li aveva locati ad un terzo dichiarando regolarmente il canone nella sua dichiarazione dei redditi.

L'Ufficio riteneva, invece, che in forza del citato articolo 26 i canoni andassero dichiarati dal ricorrente (proprietario) in quanto il contratto di comodato non fa nascere alcun diritto reale in capo al comodatario, ma unicamente un diritto personale di godimento della cosa concessa in comodato.

È proprio questo il caso in cui si osserva la non coincidenza tra la titolarità della fonte del reddito e la titolarità del diritto reale. A parere del Fisco era evidente, infatti, che la **titolarità del reddito** rimanesse in capo al **proprietario/comodante**: il contratto di comodato, essendo ad effetti “obbligatori” e non “reali”, fa nascere in capo al comodatario unicamente un diritto di godimento sulla cosa concessa in comodato e, quindi, in base al principio di cui al citato articolo 26, il “trasferimento del possesso” del bene in questa forma non incide sull'obbligo del titolare di dichiarare i proventi immobiliari. D'altro canto, in base al medesimo principio, nessun reddito dovrà dichiarare il **comodatario/locatore** in relazione ai canoni di affitto

derivanti dal **contratto di locazione**.

In questi termini, il principio contenuto nell'articolo 26 sembra porsi in **chiave antielusiva** e derogatoria rispetto al disposto dell'articolo 1 del Tuir, che individua invece, nel "**possesso dei redditi in denaro o in natura**" il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Lo stesso trattamento non è stato riservato, infatti, alla **sublocazione**: il canone percepito per la sublocazione di un'unità immobiliare detenuta in base a un contratto di locazione rientra tra i redditi diversi ([articolo 67, comma 1, lettera h, del Tuir](#)), con la differenza - rispetto a un normale contratto di locazione - che il reddito percepito non va dichiarato come reddito immobiliare (perché il locatore non è il proprietario dell'immobile), ma come altro reddito.

È evidente quindi, ritornando allo schema **comodato-locazione**, che per quanto ci si possa aggrovigliare, dal punto di vista logico, al fine di ricomprendere nel perimetro interpretativo della locuzione "possesso dei redditi" tutte le possibili situazioni che possono condurre alla titolarità in senso lato di un dato provento, finanche quelle che consentono di prescindere dalla titolarità giuridica e dalla materiale disponibilità dei redditi medesimi, non è assolutamente agevole individuare una **coerenza**, sotto questo profilo, tra il principio contenuto nell'articolo 1 e quello enunciato dall'articolo 26: ciò che è chiaro, nell'esempio proposto, è che il "possessore del reddito" è un soggetto del tutto diverso rispetto a colui che "possiede il diritto reale" sul bene.

Salendo nella gerarchia delle fonti, la contraddizione appare ancora più netta: l'[articolo 53 della Costituzione](#) impone oltre alla sussistenza del "fatto generatore" dell'imposta (nel caso di specie, la presenza del reddito in quanto tale), l'ascrivibilità di tale fatto generatore al reale soggetto passivo del tributo. Ciò al fine di garantire il rispetto del requisito di **idoneità "soggettiva" alla contribuzione**.

Sono probabilmente questi i ragionamenti sottesi alla decisione dei giudici milanesi, che, nell'accogliere il ricorso del ricorrente, hanno rilevato come nello schema delineato non venga rispettato il principio costituzionale contenuto nell'[articolo 53](#), che invece intende mettere in relazione "**il dovere di contribuzione tributaria alla effettiva capacità contributiva, in questo caso data dalla effettiva percezione del reddito di locazione**".



Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Roma Verona